

A reparação do dano como condição do acordo de não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária

Reparation as a condition of the non-prosecution agreement in crimes against the tax system

Sérgio Rebouças¹

Universidade Federal do Ceará – Fortaleza, CE, Brasil

sergioreboucas@ufc.br

 <https://lattes.cnpq.br/3249458056573661>

 <https://orcid.org/0000-0001-6716-2950>

Beatriz Barros²

Faculdade Christus – Eusébio, CE, Brasil

abbarrosds@gmail.com

 <http://lattes.cnpq.br/5418365923212658>

 <https://orcid.org/0009-0004-4085-7815>

RESUMO: Este artigo problematiza a reparação do dano como condição do acordo de não persecução penal (ANPP) em crimes contra a ordem tributária. Aborda-se a aplicabilidade dessa condição no âmbito de

¹ Professor Adjunto de Direito Processual Penal na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará (UFC). Doutor *cum laude* em Direito Penal pela Universidade de Sevilha (US). Coordenador do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Universidade Federal do Ceará. Advogado, parecerista e consultor jurídico nas áreas de Direito Penal Econômico e da Empresa e Direito Processual Penal. Autor de diversos livros, como *Direito Penal, Parte Geral* (2ª edição, Tirant lo Blanch, 2023), *Curso de Direito Processual Penal* (3ª edição, D'Plácido, 2023) e *Crimes contra o sistema financeiro nacional* (Tirant lo Blanch, 2022), assim como de vários artigos científicos publicados em revistas nacionais e internacionais especializadas.

² Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Graduada em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Professora de Direito Penal no Centro Universitário Christus (UniChristus). Advogada e consultora jurídica na área de Direito Penal Econômico e da Empresa.

crimes em que a reparação integral do dano (pagamento do tributo) já tem o efeito de extinção da punibilidade. Assim, a pesquisa pretende responder aos seguintes questionamentos: (i) O ANPP é cabível nos crimes tributários? (ii) a reparação do dano, enquanto condição do ANPP, deve compreender o valor integral do tributo devido, incluindo os acessórios (juros, multa)? (iii) a reparação integral ou parcial do dano é condição imprescindível à celebração do ANPP? Considera-se a expectativa de vantagem ao imputado, propiciada pelo acordo enquanto instrumento de justiça negociada, como condição de seu próprio sentido e efetividade. Por outro lado, considera-se a expectativa de proteção ao bem jurídico, à luz da suficiência do acordo como instrumento de prevenção e repressão do crime fiscal. Delimitam-se, como hipóteses, vias possíveis de compatibilização dessas expectativas, mediante soluções como a compreensão restrita do vetor *reparação do dano* e a viabilidade da reparação parcial. A pesquisa é qualitativa, exploratória e propositiva, partindo da análise da legislação e da bibliografia especializadas.

PALAVRAS-CHAVE: Justiça negociada; Acordo de não persecução penal; Crimes contra a ordem tributária; Reparação de dano.

ABSTRACT: *This article problematizes the reparation of damage as a condition of the non-prosecution agreement (NPA) in crimes against Brazilian tax system. The applicability of this condition is addressed in crimes where the full reparation of the damage (payment of the tax) already has the effect of extinguishing criminal liability. This research is intended to answer the following problems: (i) Is the NPA applicable in tax crimes? (ii) Must the reparation of the damage, as a condition of the NPA, cover the full value of the tax, including interests and fines? (iii) Is the reparation of the damage always necessary to sign a NPA? The expectation of advantage to the accused, provided by the agreement as a negotiated justice instrument, is considered as a condition of its own meaning and effectiveness. On the other hand, the expectation of protection of the legal interest is considered in light of the sufficiency of the agreement as an instrument of prevention and repression of tax crimes. Possible ways of reconciling these expectations are delimited as hypotheses, through solutions such as a restricted understanding of the reparation of damage and the viability of partial reparation. The research is qualitative, exploratory, and propositional, based on the analysis of specialized legislation and literature.*

KEYWORDS: *Negotiated justice; Non-prosecution agreement; Crimes against the tax system; Reparation.*

SUMÁRIO: Introdução. 1. Acordo de não persecução penal: aspectos gerais. 2. A extinção de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. 3. A reparação do dano como condição do ANPP nos crimes contra a ordem tributária: 3.1. Cabimento do acordo de não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária. 3.2. Sobre a diferença entre a reparação do dano como condição do acordo de não persecução penal e o pagamento integral do tributo devido com seus acessórios. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, tem-se verificado a ascensão do consenso e da negociação na justiça criminal. No Brasil, a implementação de mecanismos consensuais no processo penal iniciou-se com a Lei nº 9.099/1995, considerada como o principal marco da justiça negociada no âmbito processual penal brasileiro, por ter instituído no ordenamento jurídico instrumentos de acordo entre as partes de uma persecução penal, tratando de espaços de consenso limitados, restritos a infrações de menor gravidade³: a transação penal para as infrações de menor potencial ofensivo (pena máxima cominada igual ou inferior a dois anos) e a suspensão condicional do processo para as chamadas infrações penais de médio potencial ofensivo (pena mínima cominada igual ou inferior a um ano).

Apesar das expressivas críticas à justiça consensual e negociada, entre os motivos que buscam justificar a adoção de mecanismos consensuais no Brasil podem ser citadas a celeridade processual e a diminuição de custos no âmbito do Poder Judiciário, o estímulo à participação e ao diálogo, a valorização dos interesses da vítima e a obtenção de vantagens para ambas as partes⁴.

³ GIACOMOLLI, Nereu José. *Legalidade, oportunidade e consenso no Processo Penal na perspectiva das garantias constitucionais*: Alemanha, Espanha, Itália, Portugal, Brasil. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 296-297.

⁴ LEITE, Rosimeire Ventura. *Justiça consensual como instrumento de efetividade do processo penal no ordenamento jurídico brasileiro*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 52.

Como recente paradigma para a expansão do espaço consensual na justiça penal brasileira, a Lei nº 13.964/2019 passou a autorizar a celebração de *acordo de não persecução penal* (ANPP) para infrações penais de maior gravidade, considerando o limite da pena mínima cominada (inferior a quatro anos), independentemente da pena máxima. Por meio da celebração do ANPP, o imputado compromete-se ao cumprimento de determinadas medidas não privativas de liberdade, para ter ao final extinta a sua punibilidade.

Assim como a justiça consensual em geral, o ANPP é objeto de relevantes críticas por parte da doutrina. No entanto, este artigo concentra-se no benefício que pode ser proporcionado à pessoa investigada por meio desse instrumento, consistente na extinção da punibilidade pelo cumprimento integral dos termos do acordo.

Acerca dos crimes contra a ordem tributária, disciplinados em um regime jurídico penal diferenciado, emergiu na doutrina o questionamento sobre o cabimento do acordo de não persecução penal. Com efeito, o pagamento do valor integral do tributo devido acarreta a extinção da punibilidade do imputado, de modo que se discute sobre a viabilidade do instituto negocial nessa esfera, já que o pagamento do tributo, com o significado de reparação total do dano, apresenta a mesma consequência jurídica (extinção da punibilidade) associada ao cumprimento do acordo. Além disso, entre aqueles que entendem ser cabível o acordo de não persecução penal nos crimes tributários, restam dúvidas quanto à condição a ser pactuada no acordo.

Nesse contexto, com o presente artigo pretende-se responder aos seguintes problemas de pesquisa: (i) o acordo de não persecução penal é cabível nos crimes tributários? (ii) a reparação do dano, enquanto condição do acordo de não persecução penal, deve compreender o valor integral do tributo devido, incluindo os acessórios (juros, multa)? (iii) a reparação integral ou parcial do dano é condição imprescindível à celebração do acordo de não persecução penal?

Assim, neste artigo almeja-se compreender o sentido e o alcance da *reparação do dano como condição do acordo de não persecução penal em crimes contra a ordem tributária*, tomando-se como referência aqueles previstos na Lei nº 8.137/1990. Para tanto, inicialmente, apresentam-se as principais características do acordo de não persecução penal. Após,

discorre-se sobre a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo devido nos crimes contra a ordem tributária. Por fim, analisa-se a (im) prescindibilidade da reparação do dano enquanto condição do ANPP.

A presente abordagem é qualitativa, visto que busca aprofundar o entendimento acerca da reparação do dano enquanto condição do acordo de não persecução penal em crimes contra a ordem tributária. É também exploratória, uma vez que pretende ampliar as perspectivas de análise da aplicação de institutos negociais em crimes tributários. Utiliza-se como técnica de pesquisa a análise da legislação pertinente e da bibliografia especializada acerca do tema.

1. ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL: ASPECTOS GERAIS

O acordo de não persecução penal se entende como negócio jurídico-processual celebrado entre o Ministério Público e a pessoa investigada⁵. Pode ser compreendido também, sob outro prisma, como mecanismo de simplificação procedimental, em virtude de seu efeito de encerramento *antecipado* da persecução penal por consenso entre as partes⁶.

O acordo de não persecução penal foi instituído no processo penal brasileiro pela Lei nº 13.964/2019, como uma proposta para promover eficiência na justiça criminal, mediante a adoção de soluções negociadas. Nesse sentido, podem ser vistos como objetivos que se interrelacionam: (i) viabilizar uma resposta estatal eficaz para as infrações penais; (ii) solucionar a sobrecarga de trabalho da justiça criminal; (iii) permitir a concentração de recursos financeiros e humanos na persecução de crimes mais graves, notadamente o crime organizado; (iv) proporcionar uma alternativa ao encarceramento para crimes não violentos.

Conforme o art. 28-A do Código de Processo Penal, a proposta de acordo pode ser oferecida pelo Ministério Público nas hipóteses de

⁵ SUXBERGER, Antônio Henrique Graciano. O Acordo de Não Persecução Penal: Reflexão a partir da Inafastabilidade da Tutela Jurisdicional. In: CUNHA, Rogério Sanches *et al.* (Coord.). *Acordo de não persecução penal: Resolução 181/2017 do CNMP*. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 113.

⁶ VASCONCELLOS, Vinicius Gomes. *Acordo de não persecução penal*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022, p. RB-2.1.

infração penal com pena mínima inferior a quatro anos, considerando as causas de aumento e de diminuição aplicáveis. Estão legalmente excluídos dessa abrangência, porém, os crimes praticados com violência ou grave ameaça e aqueles inseridos em contexto de violência doméstica ou familiar ou contra mulher em razão da condição do sexo feminino. Veda-se também a aplicação do instituto em foco para o investigado reincidente ou criminoso habitual ou profissional, ou já contemplado nos últimos cinco anos pelo mesmo benefício, por transação penal ou por suspensão condicional do processo.

O cabimento do acordo de não persecução penal é ainda condicionado ao não cabimento da transação penal. Significa dizer que, no caso da infração penal de menor potencial ofensivo, o ANPP é subsidiário à transação penal e só deve ter sua admissibilidade verificada se existir algum dos impedimentos previstos no art. 76, § 2º, da Lei nº 9.099/1995⁷.

Reunidos esses elementos, cabe ao Ministério Público o exame discricionário sobre se o acordo é necessário e suficiente para a reprovação e prevenção do crime, sob o pressuposto de que não se trata de hipótese de arquivamento do procedimento de investigação preliminar (etapa prévia à verificação da conveniência e da oportunidade de qualquer instrumento de justiça penal negociada).

Vasconcellos destaca que a análise do Ministério Público acerca da necessidade e da suficiência do acordo de não persecução penal para a reprovação do crime constituiu um dos pressupostos legais de maior abertura subjetiva, que enseja desvios e abusos, assim como disparidade de tratamento entre os imputados. Por essa razão, deve estar devidamente motivada eventual recusa do Ministério Público em propor o acordo⁸.

Por sua vez, o exame preliminar sobre o arquivamento do procedimento investigativo mostra-se fundamental, uma vez que o acordo somente pode ser ofertado quando haja justa causa para o exercício da ação penal. Sem a materialidade do fato em tese criminoso e pelo menos

⁷ BEM, Leonardo Schmitt de. Os Requisitos do Acordo de Não Persecução Penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo Orsini. (Org.). *Acordo de Não Persecução Penal*. 3 ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2022. p. 267-308, p. 281.

⁸ VASCONCELLOS, Vinicius Gomes. *Acordo de não persecução penal*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. RB-4.7

indícios da autoria ou da participação do imputado, não há sequer oportunidade para a celebração do acordo, impondo-se o arquivamento do procedimento investigativo⁹.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido da inexistência de um direito subjetivo do imputado à celebração de acordo, de modo que a proposta depende de iniciativa do Ministério Público, sem a possibilidade da concessão de benefícios negociais pelo juízo de ofício¹⁰. Apesar disso, a oferta do ANPP deve ser compreendida como um poder-dever do órgão acusador. Não há discricionariedade ampla do Ministério Público, instituição cujas ações se sujeitam ao princípio e ao controle de legalidade¹¹.

Assim, se presentes os requisitos legais, deve o Ministério Público oferecer proposta de acordo. Isso implica também que a recusa à proposta deve estar amparada em apreciação *motivada* do órgão do Ministério Público quanto à ausência de algum pressuposto ou requisito legal de cabimento do benefício.

Aceitando a proposta, o investigado se obriga ao cumprimento de uma ou mais das condições previstas no art. 28-A, *caput*, do CPP, pactuadas entre ele e o Ministério Público. Embora a redação legal apresente certa ambiguidade, ao prever que as condições elencadas poderão ser aplicadas cumulativa e alternativamente, prevalece o entendimento de que as condições são alternativas e eventualmente, a depender do caso concreto, podem ser cumuladas. Em última instância, como observa SEGER, forçar a inclusão de um bloco irredutível de condições significaria padronizar os acordos, o que se mostra incompatível com a essência dos institutos negociais¹².

⁹ *Ibidem*, p. RB-4.8.

¹⁰ VASCONCELOS, Vinicius Gomes. O acordo de não persecução penal na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em 2020 e 2021. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 191, ano 30, p. 93-120, jul./ago. 2022, p. 12.

¹¹ LUCCHESI, Guilherme Brenner. OLIVEIRA, Marlus H. Arns de. Sobre a discricionariedade do Ministério Público no ANPP e o seu controle jurisdicional: uma proposta pela legalidade. *Boletim IBCCRIM*, São Paulo, ano 29, n. 344, p. 26-28, jul. 2021, p. 27.

¹² SEGER, Juliano dos Santos. Perspectivas de negociação no ajuste das condições do acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de;

Dessa forma, podem ser condições do acordo: (i) reparação do dano ou restituição da coisa à vítima, salvo impossibilidade; (ii) renúncia a ativos indicados pelo Ministério Público como instrumento, produto ou proveito do crime; (iii) prestação de serviço à comunidade ou a entidades públicas, no período correspondente à pena mínima cominada ao crime diminuída de um a dois terços; (iv) prestação pecuniária a entidade pública ou de interesse social, preferencialmente a que tenha como função a tutela de bens jurídicos iguais ou análogos àqueles em tese vulnerados pela prática criminosa; (v) outra condição, indicada pelo Ministério Público, que seja proporcional e compatível com o crime imputado.

Discute-se a natureza jurídica das condições aplicáveis. Por um lado, algumas das medidas correspondem às penas restritivas de direitos previstas no art. 43 do Código Penal, o que aponta para um caráter *empírico* de sanção penal. Não há, porém, imperatividade nessas condições, cuja aplicação e execução depende de um ato voluntário do imputado, ao aceitá-las em um contexto negocial. Além disso, como instrumento consensual, o acordo não implica constituição formal de culpa, de modo que a equivalência empírica da condição a uma sanção penal não significa efetiva punição. Assim, restando ausentes requisitos inerentes à sanção penal, as condições do acordo podem ser concebidas como “equivalentes funcionais à pena”¹³.

Nessa perspectiva, mediante a confissão da prática da infração penal, o investigado, para afastar os riscos de um resultado condenatório mais gravoso como resultado do processo penal tradicional, aceita o acordo proposto pelo Ministério Público, renunciando ao exercício dos direitos ao silêncio, ao contraditório e à instrução probatória, e aceitando a aplicação imediata de medida diversa da pena privativa de liberdade.

A eficácia do acordo fica então sujeita a controle judicial prévio, o que se dá pelo juízo de *homologação*, que envolve o exame de sua legalidade

MARTINELLI, João Paulo Orsini. (Org.). *Acordo de Não Persecução Penal*. 3 ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2022. p. 361-380, p. 364

¹³ CABRAL, Rodrigo Leite Ferreira. Acordo de Não Persecução: Um panorama sobre o acordo de não persecução penal (art. 18 da Resolução n. 1/17-CNMP), com as alterações da Resolução n. 183/18/CNMP. In: CUNHA, Rogério Sanches *et al.* (Coords.). *Acordo de não persecução penal: Resolução 181/2017 do CNMP*. Salvador: Editora JusPodivm, 2018. p. 21-48, p. 35.

e adequação, assim como, em audiência própria, da voluntariedade da manifestação do investigado. Em caso de juízo positivo quanto à legalidade, à adequação e à voluntariedade do acordo, tem-se a homologação, que enseja o imediato cumprimento das condições ajustadas.

A referida decisão judicial apresenta natureza jurídica de sentença meramente homologatória. Por não envolver exame do mérito da pretensão punitiva, o ato judicial homologatório não constitui sentença penal condenatória, não implicando, portanto, reincidência, maus antecedentes ou qualquer das consequências extrapenais da condenação previstas nos artigos 91 a 92 do Código Penal¹⁴.

Por fim, o cumprimento integral das condições acordadas tem como efeito a extinção da punibilidade do imputado, sem a possibilidade de futura persecução penal acerca das mesmas hipóteses de fato.

2. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Os crimes contra a ordem tributária apresentam um regime legal próprio, em decorrência do bem jurídico penalmente tutelado. Com efeito, apesar de as condutas consistentes na sonegação de tributos serem incriminadas por lei, resta ao agente a possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito perante o fisco.

Designam-se legalmente por *crimes contra a ordem tributária* aqueles tipificados nos artigos 1º a 3º da Lei nº 8.137/1990. O art. 1º trata da supressão ou redução do pagamento do tributo devido, mediante as condutas de: (i) omissão de informação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias; (ii) fraude na fiscalização tributária, com a inserção de elementos inexatos, ou com a omissão de operações, em documentos exigidos pela legislação fiscal; (iii) falsificação ou alteração de documento relativo a operação tributável, a exemplo da nota fiscal; (iv) elaboração, distribuição, fornecimento, emissão ou utilização de documento fiscal falso ou inexato; (v) negativa ou omissão quanto ao

¹⁴ VASCONCELLOS, Vinicius Gomes. *Acordo de não persecução penal*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. RB-8.2.

fornecimento de nota fiscal relativa à venda de mercadoria ou à prestação de serviço, quando obrigatório, ou seu fornecimento em desacordo com a legislação.

Segundo a redação legal, constitui crime “suprimir ou reduzir tributo e qualquer acessório” (resultado típico), por meio de qualquer das condutas acima elencadas. O termo *tributo*, no entanto, não deve ser compreendido em seu sentido técnico. Isso porque o tributo, na forma do art. 3º do Código Tributário Nacional, somente pode ser suprimido ou reduzido por meio de lei. O termo, portanto, deve ser compreendido como a quantia exigível a título de tributo, a qual pode ser suprimida ou reduzida pelo inadimplemento de obrigações acessórias por parte do contribuinte, nos casos em que este participa do lançamento tributário¹⁵.

O art. 1º trata de crime material, que, à exceção da conduta prevista inciso V, tem como elemento típico a constituição do crédito tributário pelo lançamento definitivo do tributo¹⁶. No plano processual, isso significa dizer que a persecução penal somente poderá ser iniciada após a conclusão do procedimento administrativo, não havendo antes disso tipicidade nem materialidade, pois não existe ainda tributo devido¹⁷.

O art. 2º, por sua vez, prevê crimes formais ou de mera conduta, tratando de uma intervenção penal sobre menores níveis de ofensividade à ordem tributária¹⁸. Dessa forma, são incriminados pela Lei nº 8.137/1990: (i) o emprego de fraude, como a prestação de declaração falsa ou a omissão “sobre rendas, bens ou fatos, para eximir-se de pagamento de tributo”; (ii) a ausência de recolhimento de valor de tributo, descontado ou cobrado, pelo sujeito passivo da obrigação, no prazo legal;

¹⁵ ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 205-207.

¹⁶ STF, Súmula Vinculante nº 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

¹⁷ REBOUÇAS, Sérgio. Crimes contra a ordem tributária – Lei 8.137/1990. In: HAMMERSCHMIDT (Org.). *Comentários às leis penais e processuais penais*. Curitiba: Juruá. 2021. p. 431-455, p. 435.

¹⁸ REBOUÇAS, Sérgio. Supressão Fraudulenta de tributo ou inadimplemento fraudulento da obrigação tributária? Sobre a real diferença entre os crimes contra a ordem tributária do art. 1º e os do art. 2º da Lei 8.137/1990. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, v. 19, n. 76, p. 79-98, 2020, p. 82.

(iii) a exigência, o pagamento ou o recebimento de “porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal”; (iv) a ausência de aplicação de incentivo fiscal ou a sua aplicação em desacordo com o estatuído; (v) a utilização ou divulgação de “programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é fornecida à Fazenda Pública”.

Já o art. 3º trata dos crimes funcionais contra a ordem tributária, assim entendidos aqueles praticados por funcionários públicos integrantes da administração fazendária. São penalmente típicas, nesse âmbito, as condutas de: (i) extravio, sonegação ou inutilização de documento que tenha guarda em razão da função, de modo a acarretar pagamento indevido ou inexato de tributo; (ii) exigência, solicitação ou recebimento de “vantagem indevida, ou aceitação de promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo” (forma especial de corrupção e de concussão); (iii) patrocínio direto ou indireto de interesse privado perante a administração fazendária (forma especial de advocacia administrativa).

Além dos crimes previstos nos dispositivos legais acima, consideraram-se também crimes contra a ordem tributária os tipos penais de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP), de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP), de excesso de exação (art. 316, § 1º, CP) e de descaminho (art. 334, CP)¹⁹. Apesar de não estarem inseridos na Lei nº 8.137/1990, os referidos tipos penais buscam tutelar a ordem tributária em dimensões específicas, como a proteção das fontes de custeio da seguridade social.

A doutrina divide-se acerca da definição do bem juridicamente tutelado pelos tipos penais referidos. Nesse sentido, RUIVO²⁰ aponta possíveis bens jurídicos objetos de proteção pelos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, quais sejam: (i) a ordem tributária, compreendida

¹⁹ REBOUÇAS, Crimes contra a ordem tributária – Lei 8.137/1990. In: HAMMERSCHMIDT (Org.). *Comentários às leis penais e processuais penais*. Curitiba: Juruá. 2021. p. 431-455, p. 433.

²⁰ RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminas*, São Paulo, v. 160, ano 27, p. 57-84, out. 2019, p. 59-61.

como o interesse do Estado na arrecadação de tributos; (ii) o erário público, isto é, o patrimônio da Fazenda Pública; (iii) a arrecadação tributária, entendida como “instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais”²¹; (iv) a receita tributária, considerada como “o valor econômico pressuposto para que o ente estatal possa realizar uma série de demandas da população”, conjugada à *verdade informacional*, consistente no “dever do contribuinte de manifestar a verdade sobre as operações tributáveis”²².

A despeito da relevância do bem jurídico penalmente tutelado, a legislação brasileira conferiu tratamento diferenciado aos crimes tributários, inserindo já na década de 1960 dispositivo que permitia ao contribuinte ter extinta a sua punibilidade na hipótese de pagamento do tributo devido. Machado, no entanto, advertia que a extinção da punibilidade pelo pagamento constitui o ponto de maior instabilidade legislativa do Direito Penal Tributário, decorrente da disputa entre diferentes concepções acerca da finalidade da criminalização de tais condutas²³.

De uma breve análise histórica da presença da cláusula de extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo em nosso ordenamento jurídico, verifica-se que a Lei nº 4.729/1965, ao instituir o crime de *sonegação fiscal*, dispôs que se o contribuinte realizasse o pagamento do tributo antes do início da ação fiscal, estaria extinta a sua punibilidade. Nesse caso, atribuía-se ao pagamento o efeito de extinguir a punibilidade porque, na hipótese de denúncia espontânea da infração, não haveria sequer a aplicação de penalidades administrativas²⁴.

²¹ ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 188.

²² RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 160, ano 27, p. 57-84, out. 2019, p. 60.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 677.

²⁴ *Ibidem*, p. 667-668.

Em sequência, o Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, possibilitou a extinção da punibilidade, mesmo após o início da ação fiscal, desde que o pagamento fosse realizado juntamente com as multas devidas. O referido decreto também estendeu a causa extintiva de punibilidade a outros crimes, para além dos previstos na Lei 4.729/1965²⁵.

Já em 1990, a Lei nº 8.137/1990, ao definir, nos artigos 1º a 3º, os crimes contra a ordem tributária, previu conjuntamente a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo, *incluindo seus acessórios*, desde que realizado antes do recebimento da denúncia. O dispositivo (art. 14), no entanto, foi logo revogado pela Lei nº 8.383/1991.

Poucos anos depois, a Lei nº 9.249/1995, em seu art. 34, restabeleceu a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e de seus acessórios, com o mesmo marco temporal da previsão anterior, isto é, antes do recebimento da denúncia. Para MACHADO, o dispositivo é elogiável, pois, uma vez que a denúncia só pode ser oferecida após o encerramento do processo administrativo, preserva-se o direito do contribuinte ao questionamento do débito tributário na esfera administrativa²⁶.

Já no início do século XXI, a Lei nº 10.684/2003 rompeu com o marco temporal exigido pela legislação anterior, ao prever, no art. 9º, § 2º, a possibilidade de extinção da punibilidade dos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal pelo pagamento, sem, contudo, delimitar o momento limite para a efetivação do pagamento integral. Dessa forma, ainda que realizado após o recebimento da denúncia, o pagamento do tributo tinha por efeito a extinção de punibilidade do agente.

Note-se que, embora a Lei nº 12.382/2011 tenha alterado a Lei nº 9.340/1996, inserindo novamente o limite temporal (art. 83, §§ 2º e 4º), permaneceu o entendimento de que pagamento pode ser feito a qualquer tempo, uma vez que a lei nova não revogou a disposição normativa anterior (art. 9º, § 2º, Lei 10.648/2003)²⁷. De fato, a jurisprudência dos

²⁵ *Ibidem*, p. 668-669.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 682-683.

²⁷ DAVID, Décio Franco. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes tributários e seu reflexo sobre os acordos de não persecução

tribunais superiores firmou-se no sentido de que poderá ser realizado a qualquer momento, inclusive após o trânsito em julgado de sentença penal condenatória²⁸.

Além da extinção da punibilidade pelo pagamento, tem-se, também no âmbito dos crimes contra a ordem tributária, a suspensão da pretensão punitiva do Estado pelo parcelamento da dívida perante o fisco. Essa hipótese foi instituída pela Lei nº 9.964/2000 (art. 15), que criou o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), e teve continuidade na Lei nº 10.684/2003 (art. 9º). Dessa forma, no período do parcelamento da dívida tributária, permanece suspensa a pretensão punitiva estatal, extinguindo-se a punibilidade com o pagamento integral ao final do parcelamento.

3. A REPARAÇÃO DO DANO COMO CONDIÇÃO DO ANPP NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

3.1. CABIMENTO DO ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O acordo de não persecução penal mostra-se como o instituto de maior abrangência da justiça negocial brasileira, pois os parâmetros objetivos – crimes sem violência ou grave ameaça com pena mínima cominada inferior a quatro anos – são bastante amplos. Considerando esses requisitos, o acordo de não persecução penal é em tese cabível nos crimes tributários, que não apresentam as elementares de violência ou grave ameaça e têm penas mínimas inferiores a quatro anos. No caso concreto, deve-se, contudo, atentar para os demais requisitos, notadamente os de caráter subjetivo, bem como para a incidência de causas de aumento de pena.

Relativamente ao crime previsto no art. 2º da Lei nº 8.137/1990, no entanto, por ter a pena máxima cominada igual a dois anos, o instituto negocial em tese cabível é, em regra, a transação penal, afastando-se,

penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2022, p. 431-454, p. 446.

²⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 67-68.

portanto, o acordo de não persecução penal. Dessa forma, salvo se aplicada alguma causa de aumento de pena, não é cabível o acordo de não persecução penal, mas sim o instituto previsto na Lei nº 9.099/1995²⁹.

Ainda quanto ao cabimento, deve ser analisado no caso se o acordo será necessário e suficiente para a reprovação e prevenção do crime. De acordo com ABRAÃO e LOURINHO, quando o dano ao erário superar vinte salários-mínimos, não haveria conveniência na propositura do acordo de não persecução penal³⁰. No mesmo sentido, para AGUIRRE e OLIVEIRA, em sendo expressivos os valores deixados de serem recolhidos aos cofres públicos, poderia o Ministério Público motivadamente deixar de propor o ANPP³¹.

Ocorre que a fixação prévia de um parâmetro objetivo, como vinte salários-mínimos, é incompatível com o instituto do acordo de não persecução penal, pois a análise da necessidade e da suficiência para a reprovação e prevenção do crime deve considerar o caso concreto e suas circunstâncias. O fato de o valor do tributo devido ser expressivo, por si só, não deve ser impedimento para a celebração do ANPP, recordando-se, nesse sentido, que não há limite de valor para a extinção de punibilidade pelo pagamento integral do tributo.

Além disso, em se tratando de sonegação de tributos federais, tem-se que quando o valor do débito tributário for de até vinte mil reais, não haverá sequer tipicidade material, em razão da aplicação do princípio da insignificância³². Por se tratar de fato penalmente atípico, será caso

²⁹ AGUIRRE, Juan Rodrigo Carneiro; OLIVEIRA, Tarsis Barreto. O acordo de não persecução penal e seus reflexos nos crimes contra a ordem tributária. *Revista Científica do CPJM*, v. 1, n. 2, p. 235-264, 2021, p. 252.

³⁰ ABRAAO, Pauliane; LOURINHO, Victória. O acordo de não persecução penal e a discricionariedade do Ministério Público. In: *Inovações da lei nº 13.964, de 24 de dezembro de 2019*. Brasília, MPF, v. 7, P. 331-346, 2020, p. 344.

³¹ AGUIRRE, Juan Rodrigo Carneiro; OLIVEIRA, Tarsis Barreto. O acordo de não persecução penal e seus reflexos nos crimes contra a ordem tributária. *Revista Científica do CPJM*, v. 1, n. 2, p. 235-264, 2021, p. 252-253.

³² STJ, 3ª Seção, Tema Repetitivo nº 157: “Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20 mil a teor do disposto no artigo 20 da Lei 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda”.

de arquivamento do inquérito policial, e não de propositura de acordo de não persecução penal.

Dessa forma, em observância aos requisitos previstos no art. 28-A, CPP, o acordo de não persecução penal mostra-se em tese cabível nos crimes tributários. Tem-se, no entanto, outro suposto impeditivo à aplicação do ANPP a essa espécie de crimes. Parte dos juristas defende que, uma vez que o pagamento do tributo na esfera fiscal é suficiente para extinguir a punibilidade, o sentido do instituto consensual torna-se inócuo³³.

Tal compreensão, todavia, não parece ser a mais adequada. A existência de previsão normativa de extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo não pode servir de impedimento à celebração de ANPP nos crimes tributários. Isso porque, em última análise, inexistente vedação legal nesse sentido. Quando o legislador pretendeu excluir determinados crimes da incidência do ANPP, o fez expressamente no texto legal. Dessa forma, presentes os requisitos legais, deverá o Ministério Público propor o acordo de não persecução penal.

Além disso, conforme destaca Januário, seria contraditório defender que, diante de dois institutos benéficos à pessoa investigada, a mera aplicabilidade em abstrato de um dos institutos levaria invariavelmente ao não cabimento do outro. Tal concepção, ainda segundo o autor, impediria também que se chegasse à discussão, no caso concreto, acerca da (in)capacidade financeira do imputado para a reparação do dano, como expressamente dispõe o art. 28-A, I, CPP³⁴.

Portanto, a mera existência de previsão legal que autorize a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo não pode servir de impeditivo para a propositura de acordo de não persecução penal pelo Ministério Público. Caberá ao investigado, por sua vez, a escolha de um entre os dois institutos.

³³ SILVA, Amanda Scalisse. A reparação do dano e a restituição da coisa como condição para celebração do acordo de não persecução penal para crimes de natureza patrimonial e tributária. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2022, p. 244-470, p. 455.

³⁴ JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Acordo de não persecução penal em crimes tributários: um estudo acerca da condição de reparação do dano. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 191, ano 30, p. 121-174, jul./ago. 2022, p. 124.

3.2. SOBRE A DIFERENÇA ENTRE A REPARAÇÃO DO DANO COMO CONDIÇÃO DO ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL E O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO DEVIDO COM SEUS ACESSÓRIOS

Problema relevante consiste na condição a ser pactuada no acordo, especialmente considerando a alternativa legal de extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo. Para a satisfação integral do crédito tributário pelo contribuinte, faz-se necessário o pagamento do valor do próprio tributo e dos acessórios, isto é, a correção monetária, os juros e a multa, que pode chegar a 150%³⁵.

Questiona-se, portanto, se a reparação do dano, enquanto condição do ANPP, deve abranger o valor integral do débito tributário, bem como se esta se trata de condição imprescindível à celebração do acordo.

Não há sentido em se exigir como condição do ANPP a reparação do dano referente ao pagamento integral do tributo, com os acessórios. Isso porque o pagamento dessa forma já tem por efeito a extinção da punibilidade, nos termos da legislação penal tributária³⁶. Assim, não haveria interesse do investigado em aceitar o acordo nesses termos, quando é possível ter sua punibilidade extinta mediante o pagamento do mesmo valor, sem necessidade de confissão, e podendo fazê-lo até mesmo após o trânsito em julgado.

Nesse ponto, Abreu e Souza salientam que não haveria lógica de o imputado optar pelo pagamento integral tributo como condição do ANPP, quando poderia conseguir a extinção da punibilidade sem ter que arcar com diversos ônus, como a proibição de obtenção de novo benefício pelo prazo de cinco anos e a exigência de confissão, sobre a qual não há óbice legal quanto a sua utilização em outros procedimentos de ordem fiscal³⁷.

³⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 476.

³⁶ REBOUÇAS, Sérgio. Crimes contra a ordem tributária – Lei 8.137/1990. In: HAMMERSCHMIDT (Org.). *Comentários às leis penais e processuais penais*. Curitiba: Juruá. 2021. p. 431-455, p. 446-447.

³⁷ ABREU, Manuela; SOUZA, Alvaro Augusto Orione. *Crime tributário: exigência de reparação do dano na celebração de ANPP*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-fev-26/abreue-souza-reparacao-dano-celebracao-anpp/>>. Acesso em: 4 abr. 2024.

A reparação do dano, como condição do ANPP nessa espécie de crimes, pode, portanto, consistir no pagamento ou no parcelamento do débito principal, regularmente corrigido, mas não da multa associada à prática do ilícito administrativo-fiscal, que poderá ser objeto de execução na esfera civil³⁸.

Em sentido semelhante, Amorim defende que o valor pactuado deve compreender o pagamento do tributo, com correção monetária e juros, mas sem a multa³⁹. Isso porque, conforme Estellita, nos crimes contra a ordem tributária o dano causado é reparável mediante o pagamento do tributo devido, atualizado, e dos juros de mora. Se o sujeito passivo atrasa o pagamento, com ou sem o emprego de fraude, faz-se necessária a reposição do valor mediante a correção monetária daquela quantia, bem como a recomposição do dano causado pelo atraso, mediante a cobrança dos juros de mora. A penalidade pecuniária, por outro lado, consiste em sanção por ato ilícito, de modo que não pode integrar a reparação do dano⁴⁰.

Não pode haver dúvida quanto a esse ponto. A reparação do *dano* diz respeito à recomposição da ordem tributária lesada pela prática do crime. Isso diz respeito ao valor do tributo cujo pagamento foi suprimido, reduzido, não pago ou pago a menor. Para expressão pecuniária atual da lesão à ordem tributária, o valor deve ser corrigido e remunerado pelos juros aplicáveis. A *multa*, entretanto, constitui *sanção pecuniária*, encerrando caráter *punitivo*, como resposta ao contribuinte, no plano administrativo, associada à prática do ilícito fiscal.

A *reparação do dano*, portanto, não abrange o valor imposto ao contribuinte como resposta punitiva. O dano ao fisco corresponde ao montante devido a título de tributo não pago ou pago a menor. Dessa forma, se a extinção da punibilidade ordinária (fora do contexto negocial) depende do pagamento integral do valor do tributo e *dos acessórios* (incluindo a multa), o mesmo não se pode dizer da *condição negocial* de

³⁸ REBOUÇAS, *op. cit.*, p. 446-447.

³⁹ AMORIM, Vanessa de Oliveira. *Acordo de não persecução penal: um modelo de negociação para crimes tributários* Dissertação (Mestrado em Direito) – Unifor, Fortaleza, 2020, p. 43.

⁴⁰ ESTELLITA, Heloisa. Arrependimento posterior nos Crimes contra a Ordem Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 37, p. 52–61, out. 1998, p. 55-58.

reparação do dano, cujo significado não alcança conseqüências *punitivos* aplicados pela administração fazendária.

Para Aguirre e Oliveira, a quantia pactuada como reparação de dano não pode abarcar o valor total do débito tributário, haja vista a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento integral e a suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento, não se podendo falar em persecução penal nessas hipóteses, de modo que deve ser autorizado o pagamento parcial do débito como condição de reparação do dano no ANPP. De acordo com os mesmos autores, o valor a título de reparação do dano deve, mediante ajustes entre as partes, consistir em um “percentual do valor do débito tributário existente que possa, de alguma forma, cumprir o requisito de prevenção e reprovação da infração, reparando, ainda que parcialmente, mas de forma substancial, o dano ao patrimônio público.”⁴¹.

Admite-se, portanto, a negociação da reparação *parcial* do dano. A esse respeito, cumpre referir a Orientação Conjunta nº 03/2018, da 2ª, da 4ª e da 5ª Câmaras de Coordenação e Revisão do Ministério Público Federal, revisada após a Lei nº 13.964/2019, que estabelece a possibilidade da reparação parcial desde que cumulada com outras condições⁴². Apenas se observe, acerca dessa orientação, que a necessidade ou não de cumulação da reparação parcial com outras condições deve ser apreciada no caso concreto, não parecendo adequada a exigência abstrata de que a ausência de reparação integral do dano tenha necessariamente de ser compensada pela incidência de outras restrições ao imputado.

Além disso, considerando que a penalidade pecuniária não constitui reparação do dano, mas sanção por ato ilícito, em regra, a reparação do dano como condição do ANPP deve consistir no pagamento do valor principal do tributo, corrigido monetariamente, excluída a multa. No entanto, diante da impossibilidade do imputado de fazê-lo, deve-se admitir a reparação parcial, ajustando-se, por meio do consenso entre as partes, uma quantia que seja satisfatória. A condição acordada deve ser suficiente

⁴¹ AGUIRRE, Juan Rodrigo Carneiro; OLIVEIRA, Tarsis Barreto. O acordo de não persecução penal e seus reflexos nos crimes contra a ordem tributária. *Revista Científica do CPJM*, v. 1, n. 2, p. 235-264, 2021, p. 256-257.

⁴² “A reparação do dano não terá, necessariamente, de ser integral, quando aplicada em conjunto com outras condições”.

para a reprovação e prevenção do crime, bem como financeiramente possível para o imputado, podendo ser acordado também o pagamento de forma parcelada.

A falta de recursos financeiros para o pagamento do valor integral devido a título de reparação de dano não pode servir de impedimento à formalização do acordo de não persecução penal, devendo ser possibilitado ao imputado o pagamento parcial. O valor não compreendido nesse ajuste deve, por sua vez, ser cobrado em execução fiscal.

Outro ponto importante é que não podem constituir objeto de negociação partes do crédito já alcançadas pela extinção da punibilidade e, portanto, não passíveis de persecução penal, embora exigíveis na esfera extrapenal. É o que ocorre com condutas em tese criminosas já fulminadas pela prescrição penal, considerando a data da constituição definitiva do crédito tributário (momento da consumação). Com efeito, se o Ministério Público não pode mais exercer a persecução penal quanto a tais condutas, não pode haver negociação dos respectivos créditos como condição para a não persecução penal, a título de reparação do dano.

Em síntese, compreendendo que a reparação de dano como condição do ANPP não deve abranger o valor integral do crédito tributário exigível e passível de persecução penal e, ainda, que deve ser considerada a capacidade financeira do imputado para a fixação do montante a ser pago, deve-se perquirir acerca da própria (im)prescindibilidade da condição de reparação do dano no acordo de não persecução penal em crimes tributários.

Parte dos juristas compreende que a cláusula de reparação de dano é imprescindível e inafastável, considerando a política criminal imposta a essa espécie de crimes. Segundo Aguirre e Oliveira, seria desarrazoada e assistemática a não inclusão dessa condição, considerando que os benefícios dados ao investigado por crimes tributários estão atrelados a questões ao pagamento de valores ao fisco⁴³.

Outra corrente, por outro lado, afirma que a redação legal é suficientemente clara no sentido da prescindibilidade da reparação do dano,

⁴³ AGUIRRE, Juan Rodrigo Carneiro; OLIVEIRA, Tarsis Barreto. O acordo de não persecução penal e seus reflexos nos crimes contra a ordem tributária. *Revista Científica do CPJM*, v. 1, n. 2, p. 235-264, 2021, p. 255.

estabelecendo até expressa ressalva para a hipótese de impossibilidade de fazê-lo. Nesse sentido, Januário entende que a cláusula não pode ser considerada obrigatória, em razão da exceção trazida pelo legislador, a qual compreende os casos de impossibilidade financeira e também jurídica de reparação do dano⁴⁴.

Como aponta Salmeron, embora a reparação do dano aparente ser a medida mais adequada, uma vez que a prática de crimes contra a ordem tributária acarreta prejuízos aos cofres públicos, as outras condições previstas no art. 28-A, II a V, do CPP também têm aptidão para atingir a finalidade de prevenção e reprovação do crime, que se busca por meio do ANPP⁴⁵.

De fato, nos crimes contra a ordem tributária a reparação do dano parece a condição mais adequada para a celebração do ANPP, mas não pode ser tida a condição *sine qua non* do acordo, visto que a própria lei dispõe que essa medida não será aplicada quando o imputado não tiver condições para tanto. Tratar a reparação do dano como condição imprescindível significa fazer uma exigência que a norma não fez.

A fixação da reparação do dano deve ocorrer com atenção à capacidade financeira da pessoa investigada, ressalvada também a possibilidade de outra condição quando não tiver condições de reparar o dano, de modo que a ausência de recursos financeiros não seja obstáculo para o acordo. Além disso, é de se ressaltar a possibilidade da execução dos valores devidos nas esferas extrapenais. Deve-se levar em conta que a vítima é o Estado, que dispõe de meios próprios para obter a reparação do dano, isto é, o ressarcimento do valor sonogado⁴⁶.

⁴⁴ JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Acordo de não persecução penal em crimes tributários: um estudo acerca da condição de reparação do dano. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 191, ano 30, p. 121–174, jul./ago. 2022, p. 125.

⁴⁵ SALMERON, Maria Victoria Eugenio. *Acordo de não persecução penal e a reparação do dano nos crimes tributários*. 2021. Monografia (Especialização em Direito) – PUCSP, São Paulo, 2021, p. 19.

⁴⁶ SILVA, Amanda Scalisse. A reparação do dano e a restituição da coisa como condição para celebração do acordo de não persecução penal para crimes de natureza patrimonial e tributária. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2022, p. 464. No mesmo sentido: DAGUER, Beatriz,

Dessa forma, nos crimes contra a ordem tributária a reparação do dano não consiste em condição imprescindível, podendo, a depender do caso concreto, notadamente das condições financeiras do imputado, ser acordada outra ou outras condições adequadas ao caso e suficientes para a prevenção e reprovação da infração penal.

À luz da perspectiva exposta, o ANPP expande o benefício da extinção da punibilidade em crimes tributários àqueles que não possuem condições financeiras de quitar seus débitos com o fisco. A justiça consensual acaba por tornar menos seletiva a efetiva repressão a essa espécie de delitos, visto que a extinção da punibilidade não toma como único pressuposto o aspecto financeiro.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O acordo de não persecução penal se entende como um negócio jurídico processual celebrado entre o Ministério Público e o imputado, com o efeito de encerramento antecipado da persecução penal por consenso entre as partes. O ANPP permite a extinção da punibilidade do agente, mediante o cumprimento das condições pactuadas, entre as quais pode ser incluída a reparação do dano à vítima. Por outro lado, nos crimes contra a ordem tributária, o pagamento do tributo devido pelo agente acarretará a extinção da sua punibilidade. Para tanto, é necessária a satisfação integral do crédito tributário, ou seja, o pagamento do valor atualizado do tributo (correção monetária e juros) e de multa, o que pode ser efetivado no curso do processo penal.

Sobre a relação entre a reparação do dano e o acordo de não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária, há de se retomar aos questionamentos que ensejaram o desenvolvimento desta pesquisa: (i) o acordo de não persecução penal é cabível nos crimes tributários? (ii) a reparação do dano, enquanto condição do acordo de não persecução penal, deve compreender o valor integral do tributo devido, incluindo os acessórios (juros, multa)? (iii) a reparação integral

SOARES, Rafael. *Acordo de não persecução penal e reparação do dano nos crimes tributários*. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-mai-12/daguer-soares-acordo-nao-persecucao-penal/>>. Acesso em: 4 abr. 2024.

ou parcial do dano é condição imprescindível à celebração do acordo de não persecução penal?

Nesta pesquisa, concluiu-se que:

(i) Apesar de o pagamento integral do tributo encerrar o mesmo efeito jurídico do cumprimento do acordo de não persecução penal, não se obsta o cabimento do instituto negocial nos crimes contra a ordem tributária, visto que, em última análise, inexistente vedação legal nesse sentido. Dessa forma, presentes os requisitos previstos no art. 28-A do CPP, deverá o Ministério Público propor o acordo de não persecução penal.

(ii) A reparação do dano como condição do ANPP deve consistir no pagamento do tributo, corrigido monetariamente, e dos juros. Não pode ser considerada no vetor *dano*, porém, a *multa*, que constitui *sanção* pecuniária associada à prática do ilícito fiscal, encerrando, portanto, caráter punitivo. A reparação do dano se dá por pagamento *do valor* do tributo suprimido ou reduzido (não pago ou pago a menor), sem incluir a multa administrativa aplicada como punição ao contribuinte em razão da prática do ilícito fiscal.

(iii) Ademais, diante da impossibilidade do imputado de efetuar o pagamento integral do tributo devido, deve-se admitir a reparação parcial, ajustando-se, por meio do consenso entre as partes, uma quantia que suficiente para a reprovação e a prevenção do crime, bem como financeiramente viável para o imputado, podendo ser acordado também pagamento de forma parcelada.

A referida condição, entretanto, não é indispensável. A redação legal é suficientemente clara no sentido da prescindibilidade da reparação do dano, fixando ressalva para a hipótese de o imputado estar impossibilitado de fazê-lo. Assim, a depender do caso concreto, podem ser acordadas outras condições adequadas à situação de fato e suficientes para a prevenção e reprovação da infração penal, de modo que a incapacidade financeira da pessoa investigada não seja obstáculo para a celebração do acordo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAAO, Pauliane; LOURINHO, Victória. O acordo de não persecução penal e a discricionariedade do Ministério Público. In: WALMSLEY, Andréa; CIRENO, Lígia; BARBOZA, Márcia (org.). *Inovações da lei nº 13.964, de 24 de dezembro de 2019*. Brasília: MPF, v. 7, 2020. p. 331-346.

ABREU, Manuela; SOUZA, Alvaro Augusto Orione. *Crime tributário: exigência de reparação do dano na celebração de ANPP*. <https://www.conjur.com.br/2023-fev-26/abreue-souza-reparacao-dano-celebracao-anpp/>. Acesso, em 5.abr.2024.

AGUIRRE, Juan Rodrigo Carneiro; OLIVEIRA, Tarsis Barreto. O acordo de não persecução penal e seus reflexos nos crimes contra a ordem tributária. *Revista Científica do CPJM*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 235-364, 2021. <https://doi.org/10.55689/rcpjm.2021.02.012>

AMORIM, Vanessa de Oliveira. *Acordo de não persecução penal: um modelo de negociação para crimes tributários*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Unifor, Fortaleza, 2020.

BEM, Leonardo Schmitt de. Os Requisitos do Acordo de Não Persecução Penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo Orsini. (Org.). *Acordo de Não Persecução Penal*. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2022. p. 267-308.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2023.

CABRAL, Rodrigo Leite Ferreira. Acordo de Não Persecução: Um panorama sobre o acordo de não persecução penal (art. 18 da Resolução n. 1/17-CNMP), com as alterações da Resolução n. 183/18/CNMP. In: CUNHA, Rogério Sanches *et al.* (Coords.). *Acordo de não persecução penal: Resolução 181/2017 do CNMP*. Salvador: Editora JusPodivm, 2018. p. 21-48.

DAGUER, Beatriz, SOARES, Rafael. *Acordo de não persecução penal e reparação do dano nos crimes tributários*. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-mai-12/daguer-soares-acordo-nao-persecucao-penal/>> Acesso em: 4 abr. 2024

DAVID, Décio Franco. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes tributários e seu reflexo sobre os acordos de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2022. p. 431-454.

ESTELLITA, Heloisa. Arrependimento posterior nos Crimes contra a Ordem Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 37, p. 52–61, out. 1998.

ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Acordo de não persecução penal em crimes tributários: um estudo acerca da condição de reparação do dano. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 191, ano 30, p. 121–174, jul./ago. 2022.

LEITE, Rosimeire Ventura. *Justiça consensual como instrumento de efetividade do processo penal no ordenamento jurídico brasileiro*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. <https://doi.org/10.11606/t.2.2009.tde-17112011-110813>

LUCCHESI, Guilherme Brenner. OLIVEIRA, Marlus H. Arns de. Sobre a discricionariedade do Ministério Público no ANPP e o seu controle jurisdicional: uma proposta pela legalidade. *Boletim IBCCRIM*, São Paulo, ano 29, n. 344, p. 26-28, jul. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

REBOUÇAS, Sérgio. Crimes contra a ordem tributária – Lei 8.137/1990. In: HAMMERSCHMIDT (Org.). *Comentários às leis penais e processuais penais*. Curitiba: Juruá. 2021. p. 431-455.

REBOUÇAS, Sérgio. Supressão Fraudulenta de tributo ou inadimplemento fraudulento da obrigação tributária? Sobre a real diferença entre os crimes contra a ordem tributária do art. 1º e os do art. 2º da Lei 8.137/1990. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, v. 19, n. 76, p. 79-98, 2020.

RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 160, ano 27, p. 57-84, out. 2019.

SALMERON, Maria Victoria Eugenio. *Acordo de não persecução penal e a reparação do dano nos crimes tributários*. 2021. Monografia (Especialização em Direito) – PUCSP, São Paulo, 2021.

SANTOS, Marcos Paulo Dutra. *Comentários ao pacote anticrime*. 2. ed. Rio de Janeiro: Método, 2022.

SEGER, Juliano dos Santos. Perspectivas de negociação no ajuste das condições do acordo de não persecução penal. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo Orsini. (Org.). *Acordo de Não Persecução Penal*. 3 ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2022. p. 361-380.

SILVA, Amanda Scalisse. A reparação do dano e a restituição da coisa como condição para celebração do acordo de não persecução penal para crimes de natureza patrimonial e tributária. In: BEM, Leonardo Schmitt de; MARTINELLI, João Paulo (Orgs.). *Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2022. p. 455-470.

SUXBERGER, Antônio Henrique Graciano. O Acordo de Não Persecução Penal: Reflexão a partir da Inafastabilidade da Tutela Jurisdicional. In: CUNHA, Rogério Sanches *et al.* (Coords.). *Acordo de não persecução penal: Resolução 181/2017 do CNMP*. Salvador: Editora JusPodivm, 2018. p 87-107.

VASCONCELLOS, Vinicius Gomes de. *Acordo de não persecução penal*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

VASCONCELLOS, Vinicius Gomes de. O acordo de não persecução penal na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em 2020 e 2021. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 191, ano 30, p. 93-120, jul./ago. 2022.

Authorship information

Sérgio Rebouças. Adjunct Professor of Criminal Procedural Law at the Faculty of Law of the Federal University of Ceará (UFC). Doctor cum laude in Criminal Law from the University of Seville (US). Coordinator of the Stricto Sensu Postgraduate Program in Law at the Federal University of Ceará. Lawyer, legal advisor and consultant in the areas of Economic and Corporate Criminal Law and Criminal Procedural Law. Author of several books, such as *Direito Penal, Parte Geral* (2nd edition, Tirant lo Blanch, 2023), *Curso de Direito Processual Penal* (3rd edition, D'Plácido, 2023) and *Crimes contra o sistema financeiro nacional* (Tirant lo Blanch, 2022), as well as several scientific articles published in specialized national and international magazines. sergioreboucas@ufc.br

Beatriz Barros. Master of Laws from the Federal University of Ceará (UFC). Graduated in Law from the Federal University of Ceará (UFC). Professor of Criminal Law at the Christus University Center (UniChristus). Lawyer and legal consultant in the area of Economic and Corporate Criminal Law. abbarrosds@gmail.com

Additional information and author's declarations (*scientific integrity*)

Conflict of interest declaration: the authors confirm that there are no conflicts of interest in conducting this research and writing this article.

Declaration of authorship: all and only researchers who comply with the authorship requirements of this article are listed as authors; all coauthors are fully responsible for this work in its entirety.

- *Sérgio Rebouças:* conceptualization, methodology, data curation, investigation, writing – original draft, validation, writing – review and editing, final version approval.
- *Beatriz Barros:* conceptualization, methodology, data curation, investigation, writing – original draft, validation, writing – review and editing, final version approval.

Declaration of originality: the authors assure that the text here published has not been previously published in any other resource and that future republication will only take place with the express indication of the reference of this original publication; they also attest that there is no third party plagiarism or self-plagiarism.

Editorial process dates (<https://revista.ibraspp.com.br/RBDPP/about>)

- Submission: 06/12/2023
 - Desk review and plagiarism check: 10/01/2024
 - Review 1: 16/02/2024
 - Review 2: 16/02/2024
 - Preliminary editorial decision: 17/03/2024
 - Correction round return: 08/04/2024
 - Final editorial decision: 19/04/2024
- Editorial team**
- Editor-in-chief: 1 (VGV)
 - Reviewers: 2

HOW TO CITE (ABNT BRAZIL):

REBOUÇAS, Sérgio; BARROS, Beatriz. A reparação do dano como condição do acordo de não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária. *Revista Brasileira de Direito Processual Penal*, vol. 10, n. 2, e956, mai./ago. 2024. <https://doi.org/10.22197/rbdpp.v10i2.956>



License Creative Commons Attribution 4.0 International.